



TITLE:

所得税の改正を論ず

AUTHOR(S):

小川, 郷太郎

CITATION:

小川, 郷太郎. 所得税の改正を論ず. 経済論叢 1920, 11(1): 72-115

ISSUE DATE:

1920-07

URL:

<https://doi.org/10.14989/127676>

RIGHT:

會學濟經學大國帝都京

叢論濟經

號 一 第 卷 一 十 第

論 說

植民地の財政政策に就きて(一)……………法學博士 山本美越乃
 租税の限度に就きて(二)……………法學博士 神戸 正雄
 勞賃の經濟的及び道德的性質(三)……………法學博士 田島 錦治
 鎌倉時代の家族制度(六)……………文學博士 三浦 周行

時事問題

極東緩衝國建設の企圖……………法學博士 戸田 海市
 所得税の改正を論ず……………法學博士 小川郷太郎
 北米合衆國の排外的海運政策と我海運……………法學士 小島昌太郎

雜 錄

所得税に就て武藤氏に答ふ……………法學士 汐見 三郎
 米と社會政策(新著紹介)……………法學士 本庄榮治郎

附 錄

本誌第一卷乃至第十卷論題索引……………法學士 本庄榮治郎

所得税の改正を論ず

小川郷太郎

緒言

第一項 綜合課税主義——其理由——反對説を駁す——其例外

第二項 法人所得税の改造——留保所得税——課税の理由——課税の程度——課税の通脱と豫防

——超過所得税——課税の理由——累進率

第三項 個人所得税の改正——勤勞所得輕課——扶養費特別控除——免稅點の改正——累進率の改正

結論

緒言

所得税法改正案は第四十二議會に提出せられたが、衆議院は多くの修正を加へて之を通過した、其案が貴族院の議に付せられて居つたときに、衆議院解散せられ、所得税改正法案は暗の中に葬られて仕舞つた。今や第四十三議會は開かれんとして居る、政府は多分衆議院の修正案を原案として再び議會に提出するであらう、所で民間に於ては、既に反對運動が起つて居る、或は曰く、所得税改正案は産業に打撃を與ふるからいけない、宜しく現行法に稅率を高むべしと、或は曰く、綜合課税方法はいけない、源泉課税方法を其儘にして置て法人所得税に累進稅率を課すべしと、或は曰く、所得税改正案は反社會政策的でいけない、宜しく延期して他の稅制整理案と同時に提

出すべしと、其理由とする所は多少異つて居るが、皆反對せんが爲に口實を來めて居るやうに見える、其議論は所得税法改正案并に修正案の精神を誤解するにあらざれば富豪の脱税に便せんとするに外ならぬ様である、依て余輩は、茲に公平に、第四十二議會に提出せられた所得税法改正案と其修正案とを吟味し論評して見やうと思ふ。

現行所得税法に依れば、所得税は之を三種に分ち、第一種を法人所得税とし、第二種を公債社債利子税とし、第三種を個人所得税とし、法人所得税は更に之を分て、合名會社合資會社所得税と株式會社株式合資會社所得税として居る、而して個人所得税に對して驚くべき重き累進税率を課し、合名會社合資會社所得税には之より輕き累進税率を課し、株式會社株式合資會社所得税并に第二種所得税即ち公債社債利子税は最も輕き比例税を課し、國債利子に至ては全然之を免税して居る。是が故に之を個人所得税に就ていへば法人より得べき配當金賞與金、公債社債の利子は之を個人所得に綜合せず其源泉に於て課税することゝなつて居るのである。

所得税法改正案は此三種所得税の組立を存して、而も其重要な點に於て改正をなさんとして居る。其重なるものは四である、其第一は法人の所得中配當金賞與金に屬するものに就て源泉課税を廢し綜合課税とすることであり、其第二は法人所得税を改造して、留保所得税、清算所得税、超過所得税とすることであり、其第三は、個人所得税に於て個人的事情を斟酌して中流以下の所得者に其負擔を減することであり、其第四は所得税徴收の手續を改正することである。

此中所得税徴收手續の改正は其骨子とするものに付き、衆議院之を削除修正したから、取り立

て、論ずる程の必要もない、暫く之を措くこととし、以下改正の三要點に就き論究して見やうと思ふ。

第一項 綜合課稅主義

所得稅法改正案で、其骨子ともいふべきものは、配當金賞與金に對して綜合課稅主義を行ふことである、所得稅法改正案に對して反對の激しいものも茲に在る、故に余は此問題に就て十分に論究したいと思ふ。

第一 綜合課稅主義の理由

一體、綜合課稅主義とは租稅義務者が得べきあらゆる所得を綜合して其全體に課するといふ義である、之を配當金賞與金に就いていへば、株主や社員その他の所得を綜合して所得稅を課することになる、從來の所得稅法にては、さうなつて居らぬ、即ち配當金賞與金は會社の所得として積立金其他會社に留保する金額と一緒に稅することになつて居る、之を配當金賞與金を得べき株主社員より見れば、其配當金賞與金を受取らぬ前に會社に於て所得稅を取り替へて拂て呉れたものとも見ることが出来る、依て人或は之を源泉課稅方法といふ。

源泉課稅方法は所得稅の本質に適つて居ない、全體、茲に所得稅といふは、一般所得稅である一般所得稅とは、租稅義務者の得べきあらゆる所得を網羅して漏す所なく之に稅するものをいふ

從て所謂簡別的所得税と異る、簡別的所得税は所得を分析して箇々別々に課するものである、故に土地の所得、家屋の所得、營業の所得、資本の所得、勤勞の所得等を別々に税することになる、是等は各別に地租、家屋税、營業税、資本利子税、勤勞所得税を形くるものである、學者或は之を收益税といふ、此の如き收益税は其收益を生ずる源泉に就て税するのであるから自ら源泉課税方法を採用することになる、從て綜合課税の問題は起らぬ。之に反して一般所得税はあらゆる所得を網羅して課税するのであるから、事の性質上綜合課税主義に依らねばならぬ。

一般所得税は、租税義務者のあらゆる所得を網羅して之に税するが故に、よく其負擔力に應ずる課税をなすことが出来る、即ち所得總額の多き者は擔税力が大で、所得總額の少き者は擔税力小であるから、前者に重く税し後者に軽く税するやうにするのである、負擔の均衡を得るといふは即ち此義である、更に詳言すれば所得の大なるに從て累進税率を適用し所得の小なる者に對しては個人的事情を斟酌して課税を輕減する方法を採り、甚しきは全然免税すべきである、若し個人のあらゆる所得が綜合せられなければ、其人の所得の一部を捕へるに止まり、全部を捕へることにならぬから、擔税力の大小を測定すること出来ない、從て累進税率を適用するに由がないのみならず、個人的事情を斟酌し或は老若幼者不具癡疾者を扶養する者に負擔を輕くし勤勞所得に税を輕くする方法を講ずること出来ない、免税點も之を定むる標準がない、之を要するに綜合所得を知るにあらざれば所得税をして負擔の均衡を得せしめ且つ社會政策的色彩を帶はしむること出来ない。是れ余輩が所得税は其本質上當然の歸結として綜合課税主義に依らねばならぬといふ

所以である。^{○*}

今回の所得税改正案は配當金賞與金に就て源泉課税主義を廢し綜合課税主義を採用することになつた、人或は我國の所得税法が今回の改正案に依て初て綜合課税主義を採用したかのやうに考ふる者もあるけれども、現行法に於ても既に綜合課税主義を採用して居る、即ち個人所得は、勤勞所得、田畑所得、山林伐採の所得、營業所得其他の所得を綜合し之に累進税率を適用することになつて居る(現行所得税法第四條ノ三)、此の如く原則として綜合課税主義が採用せられて居るも、それは徹底的になつて居らぬ。配當金、賞與金、公債社債の利子は其例外をなして居る、尤も配當金に就ても外國法人より受くるものは綜合課税となつて居る、故に嚴格にいへば内國法人より受くる配當金、賞與金、公債社債の利子のみが綜合課税に依らずして源泉課税に依つて居ると謂ふてよい。然るに今回の改正案は配當金賞與金をも總て個人所得に綜合して課税せんとするのである。綜合課税主義を完成せんとするに外ならぬ。

所が配當金賞與金に對して綜合課税を行はんとするに際し、異常の反對論が起つた、余輩は此反對論を吟味するに先て、配當金賞與金の源泉課税が如何に社會上不公平を來たし、所得税の全體の組立てを打ち壞はすかを立證して見やう、配當金と賞與金とは同じ様に論ずることが出来るが、煩を避け、賞與金を除き株式配當金のみに就て論ずることとする。賞與金は配當金に準じて考ふればよい。

個人の所得状態は千種萬様であるけれども、之を分析すれば勤勞所得と財産所得と營業所得と

に歸する、財産所得は更に田畑所得、山林所得、株式配當所得等に分つことが出来る、是等の財産所得は所得税に於て同一に取扱はねばならぬ筈なるに、株式配當所得のみは別取扱を受ける、そこで同じ資本を土地山林營業等に投する者と専ら株式に投する者との間に負擔の不均衡を生ずることとなる。今場合を分て之を論じて見やう。

(1) 専ら株式に放資し配當金のみ所得を有する者に就て考ふるに、其中に大株主もあらん小株主もあらんが、源泉課税主義に依ると、土地山林營業等に放資する者に比し、或は過重の負擔となり或は過少の負擔となり、社會上不公平を生ずることとなる。

(イ) 小株主の中には其配當金が五百圓に滿たざる者もあらん、而して他に所得がない者であれば其五百圓以下の配當金で衣食せねばならぬ、而も此所得者も源泉課税に依て一度税せられて居るのである、然るに若し五百圓以下の所得を配當金以外で得て居るとすれば、その人は免税せられる譯である(現行法第六條)、果して然らば小株主は所得税法に規定する免税の恩典に浴せないものゝと謂はねばならぬ。

(ロ) 大株主に就て之を見るに、其配當金額は數百萬圓に達するも、源泉課税に於ては單に百分の七・五を課せらるゝに止る、若し株式以外の財産に投資して數百萬圓の所得を得る者ありとせば百分の三十の累進税率を課せらるゝのである(現行法第三條第一項)、彼と是との間に公平を得ざる甚しと謂はねばならぬ。

(2) 株式并に他の財産に放資し併て勤勞所得を有するものと、株式に放資せず其他の財産に放資

し兼て勤勞所得を有する者とを比較するに亦同様の不公平を生ずる、加之改正案が個人的事情を斟酌せんとする精神をも没却すること、なるのである。

(イ) 改正法案に依れば、所得金一萬二千圓以下なるときは其所得中勤勞所得に就て其十分一、六千圓以下なるときは同十分の二を控除することになつて居る(改正案第十四條、然るに配當金百萬圓を得て居つても、それが個人の所得に綜合せられないときは、配當金外の所得が一萬二千圓若くは六千圓に達せざる限り前の恩典に浴することになる、之に反して株式以外に投資したる者で其所得が百萬圓は愚か、一萬二千圓以上に達すれば前の恩典に浴すること出來ぬのである、株式に投資する者を偏愛するのみならず、所得の一萬二千圓若くは六千圓を限りたる法の精神を没却するものと謂はねばならぬ。

(ロ) 改正法案は又扶養費特別控除をなさんとして居るのであるが(改正案第十五條、それは三千圓以下の小所得者に對して負擔を輕減せんとの趣旨より出來て居る者である、然るに勤勞所得三千圓に達せざる者で總ての財産を株式に投資し配當金數百萬圓を得る者も此恩典に與るのである、元來此の如き富豪に對しては扶養費を控除する必要ないのであるけれども源泉課税主義は此結果を免るゝこと出來ぬ。之に反して財産を株式外に投資したる者で、勤勞所得と合せて三千圓以上の所得を得る者は此恩典に與ること出來ぬ、彼と是との間に非常なる不公平を生ずるのである。

以上論ずる所に依て之を觀れば源泉課税法は個人の負擔力に應ずる課税をなすこと出來ず、負擔力小なる者に多く課し、負擔力大なる者に比較的少く課することもありて、租税の根本理論に

第二 綜合課税に對する反對説を駁す

中產階級壓迫稅

中産階級は五千圓以上二萬圓位の所得を得るものとて、今五千圓の普通所得ある者が十五萬圓を投じて會社の株を持つて居るとする、八朱の配當を受くるとすれば一萬二千圓である。此人の納税額は從來の源泉課税法に依れば、二百二十六圓に止まるべきに、改正案に依ると、一千六百八十四圓となる、千四百六十圓の増税である、配當金に對して一分二厘に當る、故に八朱の配當も實は六朱八厘となる譯である、此の如くなるは眞面目な事業に投資しやうとする者が退嬰主義になつて所得税のかからぬ公債證書を持つて安氣に暮して六朱が其處らの利子を得て居る方が宜いといふことになる、云々、

* 大口喜六氏質問（第四十二議會衆議院所得税法改正法律案外六件特別委員會議議錄
27-28頁29-30頁）

と。株式を持つ者が配當金の綜合課税に依て税を多く拂はねばならぬことになるのは、當然のこととて、それが改正せられんとする要點の一である、併しそれが爲めに中産階級が壓迫せられるといふ結論は出て來ない、論者は株式所有者が源泉課税で直接に税の苦痛を免れて居る現行法時代に立脚して改正案を重しといふけれども、現行法の下に於ても株式以外に放資する者が幾何の負擔をなすかを考へて見ねばならぬ、論者の例を取ていへば、十五萬圓の資金を株式に投せずして營業に投じ自ら業に従ひ之より八朱の利益を得るとすれば、其一萬二千圓と五千圓の普通所得と綜合して課せられるのである、さうすれば論者の論法を以てせば、眞面目なる事業に投資しやうとする者が退嬰主義になると謂はねばならぬ、株式に投資する場合に綜合課税せられないで營業に投資する場合に綜合課税せらるゝ現行法が却て不公平なるものではないか、株式に投資する者が前に述べたるが如く税額を増したるは、世間並みの負擔をなすに至つたといふに過ぎぬ、一萬七千圓の所得を有する者は優に二千六百八十四圓の税を負擔する力があるのである、それが爲めに人をして退嬰主義にならしむるものでない、若し人をして退嬰主義にならしむるとせば、現行法に於てさうであると謂はねばならぬ、危険を冒して自ら正業を營めば綜合課税に依て重く課せらるるに反して、株式を持つて居れば、源泉課税に依て極く税せらるゝから、企業心を冷却し株式を買て配當金で安氣に生活しやうとするものが多くなるべきであるからである。

二 産業打撃説

産業に打撃を與へるといふ論は借金利子に關聯して最も多く唱へられた、其説の要點は左の如

くである。^{*}

今日株式を持つて居る者は多く銀行より借金して居る、然るに其借金の利子は差し引かれなくて配當金だけは他の所得と綜合して課税せられる、さうなるを株式投資は非常に減じて來るのみならず、株式を擔保とする借金も減じて行かう、凡そ産業は企業家に依て起さるゝが、企業家必ずしも富豪でない、借金をして企業を起すが常である、借金をさせないやうにして産業の發達は盛むこと出來ない。

此議論に就ては二の場合を分たねばならぬ、其一は株式を擔保として借金し、更に他の株式を買ふ場合で、其二は、株式を擔保として借金し他の企業を營む場合である。

(1) 株式を擔保として借金し更に他の株式を買ふ場合に就ては議論最も多い、政府當局は此場合に就き反對論に答へて左の如く論じて居る。^{*}

株が高くなつたら賣らうといふ目的で一時借金して株を買ふ者に對しては配當金の綜合課税は苦痛かも知れぬけれども、これはスベキユレーシヨンの考からやるものであれば、税法の適用上已むを得ない、堅實なる産業の發達の上よりいへば、スベキユレーシヨンはない方がよからうと。

又曰く、^{***}

株の騰貴に依て賣て利益しても之を一時的收入として所得の中に計算せない、従て其株を買ふ爲めに起した借金の利子は之を差引くべきでない、若し外國の立法の如く株の賣買に依る一時的收入にも所得税を課すべくんば其株を買ふ爲めにする借金利子も差引くべきであらう。我國の立法の趣旨は之と違つて居る。一體借金の利子を引くは財産税に於ては問題となるべきも、所得税に於ては問題となるべきでない。

處で我國實業家の多くは實際に於て銀行で借金をして株を買つて居るといふ有様である、只一時的投機の爲にする許りでない、そこで一方で利子が差引かれないうで、他方で配當金に對する綜合課税をせられては、非常に苦痛を感じる、是れ其反對論の激しき所以である。

* 田中隆三氏、尾崎敬義氏、鈴木錠藏氏、上田彌兵衛氏、鈴木富士彌氏、實問(前掲)
所得税改正案特別委員會議錄 3-4頁 24-25頁 33頁 39頁 63頁)
*** 高橋大藏大臣答辯(同上 33頁)
*** 神野次官答辯(同上 33頁)
*** 松本局長答辯(同上 25頁)

2) 株式を擔保として借金し他の企業を營む場合に就ては、株が偶然擔保になつたに過ぎない、借金して事業を起してこそ産業は發達する、借金の利子を差引かなければ借金の妨げをなし兼て産業の發達を阻害するといふが如き論は、一般に借金の利子を差引くか否かの問題に觸れて居るので株の配當金に關聯してのみ起る問題でない。尤も借金といふも消費的信用もあり、生産的信用もある、産業の發達に關聯する議論は生産の爲にする借金である、そこで生産の爲めにする借金の利子は悉く差引かれるか否かゞ問題となるのである、更に詳言すれば、土地を買ふ爲に借金したとすれば其利子は土地の所得より差引かれるか、營業の爲に借金したとすれば、其利子は營業所得より差引かれるが問題となるのである、此問題の解決は所得税法中の規定に求めねばならぬ、即ち所得税法中には、

四又は烟の所得は前三年間毎年の總收入金額より必要の經費を控除したるもの、平均に依り算出したる收入豫算年額（現行法第四條の三第二號、改正案第十三條第二號）

前各號以外の所得は總收入金額より必要の經費を控除したる收入豫算年額（現行法第四條の三第五號、改正案第十三條第六號）と規定してある、そこで「總收入金額より必要の經費を控除したる收入豫算年額」なる文句の中で必要の經費中に借金の利子を加はるか否かゞ問題である、從來の多くの實例に徴すると、必要の經費に借金の利子を加へない、即ち借金の利子は之を差引かないのが通例であつたやうである、處が政府は所得税法改正案の討議中に、「其所得を得るが爲めの借財であるといふことの證據が明であれば之を控除す」と言明した、此の如く解釋すれば、生産的信用に對する利子は原則として差引くものと謂はねばならぬ、生産的信用に對する利子を差引くとせば、株を買ふ爲の借金に對す

る利子も差引かねばならぬ、然らざれば甚しき不權衡を來すのである。

次に法人所得の計算と個人所得の計算とを比較して見るに、大に違ふ所がある、法人にありては「其所得は各事業年度の總益金より總損金を控除したる金額に依る」(現行法第四條改正案第四條)のであるから、法人の起したる借財に對する利子は總損金の中に入りて、當然控除せらるゝことになる、從て法人が株を買ふ爲に借財をなした場合には、其利子は自然に差引かれることとなる譯である、然るに個人所得の計算に於て、「法人より受くる利益若くは利息の配當又は剩餘金の分配は前年四月一日より其年三月末日に至る期間の收入金額」(改正案第十三條第五號)を計上すべきであつて、其株を買ふ爲に起した借金の利子を差引く餘地がないことになる、是れでは法人と個人との間に取扱を異にすることになり、法人に寛にして、個人に嚴であるといふ誹を免れない、公平の觀念に合せぬ、此點から見ても改正案は修正を加へねばならぬ譯である。

以上の理由により、衆議院に於ては配當金に對して二割の天引をなすことに修正した、即ち「法人より受くる利益若くは利息の配當金又は剩餘金の分配は前年四月一日より其年三月末日に至る期間の收入金額より其十分の二に相當する金額を控除したる金額」を以て個人所得に計算することとなつたのである。此くすれば、他の生産的信用に對する利子の控除と權衡を得るのみならず、法人所得の計算に比しても不公平とならぬ。利子控除問題に對する反對論は自然に消滅する譯である。

三 脱 税 說

配當金の綜合課税に對する第三の反對論は、それが脱税の爲めに成績を擧げ難しといふにある、脱税は種々の方法に依て講ぜられるであらうが、其最も重なる方法は三である、第一は株の分割であり、第二は無記名株の發行であり、第三は合法的脱税會社を作ることである。

(イ) 株の分割に依る脱税は株の名義を他人に書き替へ其株の配當金を個人の他の所得に綜合せないやうにするものである、此脱税より出發して、論者は更に、株の分割行はれば大株主次第に減じ、會社の信用も地に落ち、會社企業を不安定ならしむることゝなると批難するのである*。

余輩の見る所を以てすれば株の分割は多少行はれるかも知れぬが、論者のいふが如き憂はなからうと信する、假に株を親兄弟妻子等の名義に書き替へ、自己名義の株を少くするとせんに、是等の人が其租税義務者と同居する限り、各人の配當金は悉く其租税義務者の所得と綜合せられ(改正案第十四條第二項)累進税を課せらるべきが故に、株の分割をなすも脱税をなすこと出來ぬことゝなるのである、之に反して其株を使用人や知人等の名義に書き替ふるとせんに、其株の眞の所有者は配當金の全部を他の所得に綜合せられないで濟むけれども、脱税の目的に此方法を講ずる以上は其株を使用人や知人に贈與するのでないから株券は白紙委任狀付にて自己の手許に預かり置くの方法を取ることゝならう、所で之を使用人や知人の立場より見れば、株を自己の名義に書き替へ配當金を受取るときは、その額と自己固有の所得とを并せて五百圓に達せば既に所得税を拂はねばならぬ、五百圓以上となるに従て累進税率が課せられる、又其配當額と自己固有の所得とを合せ、三千圓以上となれば、勤勞所得二割の控除并に扶養費特別控除の權を喪ふことゝなる、主人

や知人の爲に假の株主となれる結果として此の如き負擔をなすは堪え得ざる所である、少くとも眞の義務者は之に對して代償をなさねばならぬ、それが爲には、名義の書き替へられたる株券の配當金を其知人や使用人の固有の所得に綜合したが爲に税額が幾何増されたかを、精密に計算せねばならぬ、此の如き面倒を避けやうとせば六百圓以下の配當金を得る程度で何等固有の所得なき多くの人に株を分割するより外ない。さうすると大株主は之が爲に非常に多くの人を求めねばならぬ、それは容易に實行の出来る話でない、是が故に株の分割に依る脱税も自ら限度があり從て殆ど大株主の無くなるやうのことは實際に現はれて來ないと謂はねばならぬ。

(口無記名株券の發行に依る脱税は株券を無記名として、其配當金の歸屬を不明にせんとするものである、* 改正法案は此脱税を豫防せんが爲に無記名株式に就ては配當金支拂の際法人をして其株主の住所氏名を調査せしめ、其配當金額は個人所得に綜合して課税することゝして居る、そこで無記名株主が其配當金を受取る際に、正直に自己の氏名を申告すれば記名株券と同様に其配當金は綜合課税主義の適用を受け毫も脱税すること出来ない、故に無記名株券に依て脱税せんとする者は他人をして配當金を受取らしめ且つ其氏名を届けしむるの外ない、然るに他人をして配當金を受取らしめ且つ其氏名を届けしむることになると、株の分割に就て論じたと同じやうのことになつて來る、即ち親族の氏名を届ける場合は、其人が眞の株券所有者と同居する限り配當金は眞の株券所有者の所得と綜合せられるから、脱税することも出来なくなるであらうし、使用人や知人の氏名を届ける場合には、使用人や知人は自己の他の所得と綜合課税せらるゝことになるから

勢ひ六百圓に達せざる程度で他に何等の所得なき多數の人を株主の如く僞り届くるにあらざれば眞の脱税は出来ないであらう、是が故に無記名株券の發行に依る脱税は論者の憂ふるが如く廣汎に行はるべきものでないと謂はねばならぬ。

(合法的脱税會社とは、財産管理の爲に會社を設け之をして他の株式會社の株券として所有せしむる場合に、その會社を指していふのである、蓋し會社が株式會社の株式を有するときは、其株式に對する配當金は其之を所有する會社の所得に歸し、直に個人の所得に歸せざるが故に、之を個人の所得に綜合して累進税を課するに由ない、そこで、富豪は財産管理の爲に會社を設立し自己所有の株券を之に移し以て脱税を圖るに至るであらう、之を防ぐには留保所得に重く課するより外ない、後段留保所得課税の程度を論ずるに當て更に論及することゝする。

之を要するに、配當金の綜合課税に就ては多少脱税を試むる者出て來らんも、法が少々意を用ふるときは之を豫防すること出来る、之を以て綜合課税主義を排斥すること出来ない。

四 法人所得累進税説

以上論ずるが如く綜合課税主義は所得税の本質上當然の歸結として出て來るもので、之に反對する理由はない譯である、故に配當金綜合課税を精神とせる所得税法改正案が議會に提出せらるるや、啻に政友會が之に賛成したるのみならず、國民黨も中立團體も皆之に賛成し、憲政會も亦主義として之に反對せなかつた、民間實業家の間にも武蔵山治氏矢野恒太氏の如き明に綜合課税主義に賛成せることを告白して居る、獨り此間に立て反對の旗幟を翻し敢然政府案を葬ら

* 小川郷太郎演説(第四十二議會衆議院速記録155頁)
 ** 堀田忠治氏演説(同上163頁)
 *** 武藤山治氏、沙見學士に答ふ(經濟論叢第十卷第六號130頁)
 矢野恒太氏、所得税法の改正(太陽第二十六卷第五號90頁)

んとする者は全國商業會議所聯合會、工業俱樂部等である、是等の團體の主張する所に依れば、配當金の綜合課税の代りに從來の通り源泉課税とし、之に累進税を課すべしと主張するのである。

法人所得税に累進税率を適用すべしとの説は眞理を含んで居る、併しこは法人が自然人と同じ様に存在を有し又擔税力を有するが爲めである。法人が擔税力を有するの事實よりして、配當金を個人所得に綜合する要なしといふ斷案は出て來ない、個人所得は綜合せられなくては擔税力を測ること出來ないからである、^{*}假に一步を讓て法人所得全體に對して課税し、配當金に對する部分も源泉に於て課税するとせんに配當金を他の所得と綜合して課税せない缺點は法人所得全體に對する累進税率の適用に依て之を補ふこと出來ぬ、先づ法人所得が大となればなる程累進税率は高くなること自然の數であるが、極て僅少の株を有する者も、多數の株を有する富豪も同一様の税率にて税せられることになり、小株主と大株主との間に負擔の均衡を得ないことになる。次に又各會社毎に其所得に對して累進税率を課するが故に、多くの會社の株券を有する者も其配當金の全體に對し累進税率を課せらるゝことないから擔税力に應ずる課税とならない。更に又同額の配當金を得る者の間に於ても、會社に依りて大に負擔を異にすることが出て來る、例へば所得の比較的少き會社の株券を多く有する者と所得の比較的多き會社の株券を少く有する者とが同額の配當金を得ると假定せんに、前者は税輕く後者は重きことゝならん、蓋し法人所得に課せらるべき累進税率が前の場合の法人に輕く後の場合の法人に重いからである。

法人所得税に累進税率を適用するも、綜合課税の代りと見ること出來ないのみならず、其公平

を缺くこと前論するが如くである、そこで綜合課税主義を排して源泉課税を固守せんとする人は法人所得に對する累進税に代ふるに配當金に對する累進税を以てせんとするに至つた。

所で配當金に對する累進税は一の會社のみに就て考ふれば、大株主と小株主との間に負擔の公平を得るやうに見ゆるも、一會社の小株主は他の會社に大株主たる場合もあるであらうし、一會社の大株主とても、他の會社に於ては小株主たる場合もあらう、故に配當金課税といふも、あらゆる持株に對する配當金を總て綜合するのでなければ、配當金の大小に應じて適當なる課税は、出来ない、從て會社毎に別々に配當金を捕へて税するといふ方法は宜きを得たものでない、況や各株主は會社の配當金以外に不動産、營業、勤勞等より種々の所得を得て居るのが普通である、されば配當金を是等の所得と綜合するに非れば其人の擔税力を測り知ることが出来ない譯である、是が故に擔税力に應ずる課税をなさんとせば綜合課税でなければならぬ。各社の配當金に對して別々に累進税率を適用しても尙綜合課税の代りとすること出来ないのみならず、不公平の結果を來たすものと謂はねばならぬ。

第三 綜合課税主義の例外

一 税法施行地外に涉る所得課税

所得税法改正案は以上述ぶるが如く配當金賞與金に關し綜合課税主義を採るに至つたが、此綜合課税主義に對して當然除外例を認めねばならぬものがある、それは税法施行地外に涉る所得課

税に關するものである。

一體租税は我國主權の及ぶ版圖内に居住する人に之を課すべきである、故に外國人は勿論内國人と雖も外國に居住する者に對しては之を課すること出来ない、所得税に於ても此法理を異にする理由ない、併し乍ら外國人や外國居住の内國人が、内國の法人より配當金賞與金を受くる場合には全然之を免稅する譯に行かぬ、従來源泉課稅方法に依つて居つたときには外國人も外國居住の内國人も等しく間接に課稅せらるゝことになつて居つたのに、綜合課稅方法に依るとすると、配當金賞與金に該當すべき部分に對しては其法人に課稅せないから、外國人や外國居住の内國人は税を免るゝこととなる、それは公平でない、そこで、外國人や外國居住の内國人が内國法人より配當金賞與金を受くる場合には之に源泉課稅主義を適用し、法人をして支拂の際に之を徴收せしむることとしたのである、其率は現行法と同じく百分の七・五である、改正案は之を第二種乙所得税と名けて居る(第三條、第二十一條)。

以上の論は内地に支店を有する外國法人にも適用すること出来る、外國法人は全然我課稅權の下にありといふこと出来るが、内地に支店を有してそが所得を得つゝある以上は、全く之を免稅すること出来る、そこで其内地に在る支店の得べき所得に對して之を課稅せねばならぬ、法人に對しては源泉課稅を廢するとしても、此の如き外國法人の配當金に就て綜合課稅を行ふこと出来る、蓋し株主が多く外國人であれば之を逐ふて課稅すること出来る、よし出来るとしても内地に在る支店の所得のみを在外本店の所得と切り離して配當すべきものとして其配當金を捕ふること

事實困難であるからである、故に此の如き内地に支店を有する外國法人の所得に對しては其支店のみの收支を計算し其利益に對して源泉課税をなすより外ない、我改正案は之を第一種丁所得税と名けて居る(第三條)。

二 公債社債銀行定期預金の利子税

第二種乙所得税第一種丁所得税に就ては前述の如く綜合課税主義の例外として源泉課税主義に依るは正當の理由ありと謂へる、更に進で考ふるに第二種甲所得税といふ綜合課税主義の例外がある。

現行法に於ても公債社債の利子は源泉課税に依て居る、尤も國債は單行法に依て無税となつて居る。改正案も之を踏襲し公債社債の利子に對しては源泉課税法に依て課税せんとして居るが、更に進で銀行定期預金の利子に對しても源泉課税を行ふことにした、改正案は是等を第二種甲所得税と名けて居る。

元來第二種甲所得税は資本利子税といふ收益税の性質を帶びて居る、土地を所有する者に地租を課するやうに、貸付資本を有する者に資本利子税を課するは收益税制度を完成する所以である、然れども地主が地租を納むる外に田畑の所得を他の所得と綜合して所得税を拂ふと同様に、貸付資本を有する者は資本利子税を納むる外に其資本利子を他の所得と綜合して所得税を拂はねばならぬ譯である、然るに第二種甲所得税は資本利子税の本性を發揮するのみで、少しも一般所得税の性質を現はさぬ、綜合課税主義の大缺陷と謂はねばならぬ。

所得税の本質より言へば、公債社債の利子、銀行定期預金の利子等共に之を個人の他の所得に綜合して課税せねばならぬ、是等の利子は株式配當金と少しも異つたる關係に立て居らない、故に株式配當金に於て綜合課税主義を採る以上は公債社債銀行定期預金の利子に就ても亦同様に綜合課税主義を採らねばならぬ筈である、然るに改正案は株式配當金に就ては綜合課税主義を採つて居り乍ら、公債社債の利子に就ては依然舊の如く源泉課税主義を採り更に進で銀行定期預金の利子に就て迄も綜合課税主義を廢して源泉課税主義に改めたる如き、前後矛盾したる遣方で不徹底の誹を免るゝこと出来ぬ。

銀行定期預金の利子を第二種所得税に移したる理由に關しては政府は辯じて曰く、

銀行定期預金の利子に對しては從來第三種所得として課税することになつて居りましたが、實際上に於ては預金利子の所得を申告せざる者が多い、銀行者も亦其預金の内容を示すことを厭ひますが故に、課税が十分に行はれて居るのであります、然れども銀行に定期預金を爲すが如き者は、多くは擔税力の比較的ある者であります、然るに事實上殆ど之に課税し得ざる如きは、負擔の公平を失するが故に、課税上の便宜手段を考究して、第二種所得として其利子支拂の際に徴税する事と致しました、**

と。併し乍ら第二種所得税として銀行をして利子支拂の際に徴收せしむることが出来るならば、之を第三種所得税として綜合課税をなす場合にも銀行をして申告せしむることが出来ねばならぬ。從來の綜合課税では隱くし、源泉課税にすれば隱くさないといふ理由はないのである。***

之を要するに銀行定期預金の利子を個人所得に綜合課税せざるは當を得て居ない、唯他日資本利子税としての銀行定期預金利子税の外に其利子を一般所得に綜合課税せんことを期し、其理

* 小川郷太郎質問 (前掲所得税改正案特別委員會議錄 8 頁以下)
** 高橋大藏大臣演說 (第四十二議會衆議院議事速記錄 70 頁)
*** 小川郷太郎質問 (前掲所得税改正案特別委員會議錄 8 頁)

想に達する前に、一階梯として此立法をなしたとせば、暫く之を忍ぶべきのみである。

以上の論は個人所得に就て之をいふべきである、即ち個人所得にありては一旦第二種所得税として課税せられたる所得は第三種所得から控除せられ再び総合課税せらるゝことはない、第三種所得を定義して第二種所得に屬せざる個人の所得とせるを見ても疑の存する餘地がない(改正案第三條)。然るに第二種甲所得が一旦源泉に課税せられて後、法人を通過するときは法人所得の中から控除せられない、改正案は明に其意味を規定の文句の上に示した、曰く、

法人の所得は各事業年度の總益金より總損金を控除したる金額に依る、但し保險會社に在りては各事業年度の利益金又は剩餘金に依る。

前項の場合に於て總益金中第二種の所得あるときは所得税を課せられたるを否かを問はず之を控除せず、保險會社の利益金又は剩餘金の計算に付き亦同じ(第四條)。

と、此條文に依ると國債の利子も法人の所得となる場合には之を控除せないで、間接に超過所得税留保所得税として課税せらるゝことになる、所が國債が課税せらるゝと多少其利廻りを低くし國債を多く所有する銀行や保險會社の氣を損じ、國債の價格を安くし、新しく國債を起す場合の差障となる、これは政府の大に氣を揉む所である、そこで衆議院に於ては改正案第四條第二項を削除することにした、改正案第四條第一項に於て「法人の所得は總益金より總損金を控除したる金額に依る」ことになつて居るから、公債社債銀行定期預金の利子は總益金の中に入ること疑ない、然るに國債の利子は單行法に依て免除せられて居るから前掲第四條第二項の規定なき限りは當然法人所得から控除せられることになり、國債の利子は無税となる譯である。

衆議院の修正に依り國債の利子は無税となつたけれども、地方債社債銀行定期預金の利子は法人所得を形くることになり、再び法人所得税即ち超過所得税留保所得税を課せらるゝこととなるのである。故に第二種甲所得は個人に在りては資本利子税として税せらるゝに止まり、個人所得税として税せらるゝことないが、法人に在りては資本利子税として税せらるゝ外に法人所得税として税せらるゝのである、これは髓に現行法よりも一步を進めたる點である。現行法に於ては一旦第二種所得税として税せられた公債社債の利子は法人に入るも其法人の所得を形くらず、之より控除せらるゝからである（現行法第四條第二項、是を以て所得税法の改正は法人所得税と資本利子税と對立せんとする道程を辿りつゝあるものといふことが出来る。

第二項 法人所得税の改造

所得税法改正案は法人所得税として四種を擧げて居る、超過所得税、留保所得税、清算所得税、内地に支店を有する外國法人の所得税、即ちそれである、最後のものは既に綜合課税主義の例外として之を論じた、清算所得税は留保所得税の補充とも見ることが出来る、故に以下留保所得税と超過所得税との二段に分て論ずることとする。

第一 留保所得税

留保所得税とは、法人の各事業年度の所得の中から積立金となしたる金額に課税するものであ

る、積立金といふも必ずしも積立金の名を以てするのみに止まらぬ、其名義の何たるを問はず、配當せしめて社内に留保するものをいふ(改正案第八條第九條)。

現行法に於ては法人所得として、配當するものと社内に留保するものとを合併し之に税して居るが、改正案は配當するものに就て綜合課税主義を採り、個人に歸着したる場合に初て之を税することにした、そこで法人所得の中配當せしめて社内に留保するものに課税するの必要が起つて来る。

一 留保所得課税の理由

所得税法改正案に反對する人の間には此留保所得税に反對する人が多い、其理由は簡單である留保所得税は積立金に對する課税である、積立金を多くすることは法人の基礎を鞏固にする所以である、然るに之に課税するは、積立金を少くするの傾を生じ法人の基礎を薄弱にする虞がある故に留保所得には税してはならぬといふのである。

併し乍ら留保所得といふも法人の所得を形くるもので、其法人の擔税力を表はして居るものである、法人に擔税力がある以上は之に課税せねばならぬ、加之留保所得に税せないと非常に不公平のことが起て来る。

第一に個人と法人との間に權衡を得ない、個人所得にありては六百圓以上の所得を有する者には悉く所得税を課するのである、個人營業をなす者に就て之を考ふるに、年々の所得の中より積立てをして其事業を鞏固にせんと望まぬ者はない、然れども所得税法は何等の斟酌を加へないで

之に課税して居る、若し法人の積立金に課税してはならぬといふならば、個人營業者の積立金に該當するものにも課税してはならぬといはねばならぬ。個人營業者の積立金に該當するものに税して法人の積立金に税してはならぬといふは、個人と法人との間に待遇を異にせんとするもので、不公平の沙汰と謂はねばならぬ。

第二に現行法に依るも法人の留保所得に該當するものは課税せられて居る、留保所得税といふ名がないのみである、即ち法人所得税の名の下に配當せらるゝ部分と社内留保せらるゝ部分とが一緒に税せられて居るのである、されば積立金を税してはならぬといふ議論は、現行法よりも更に所得税を免れんことを期するものと謂はねばならぬ、今日の法人所得税は既に輕きに失して居る、然るに今尙進で大に免れんとするは法人階級の我利々々の論理と評するより外ない。

第三に、留保所得を税せないと、多くの留保所得を有するものと然らざるものととの間に不公平が起る、何となれば配當を少くして社内留保を多くするものは、殆ど所得税を免れ、配當を多くして社内留保を少くするものは、所得税の負擔輕からざるごとくなるからである。

第四に、留保所得に税せないと脱税が盛に行はれることになる、個人營業者と雖ども、會社を作り其利益したる金額の大部分を社内留保し生活に必要な經費に充つべき金額を配當するに止めるときは、最も巧に脱税の目的を達することが出来る、殊に富豪に於てさうである。

以上論ずる所に依て之を觀れば、留保所得は之を税せねばならぬ、留保所得を税するとしても如何なる程度に於てすべきかゞ次に起る問題である。

二 留保所得課税の程度

改正案に依れば、留保所得税は法人の種類を問はず、原則として、百分七・五の定率を課するのであるが、社内留保額が拂込資本金額を超過するときは其超過部分に對し百分の十五を課することとしてある、蓋し社内の留保所得が段々増して來れば、其會社の基礎は段々鞏固になり、擔税力も次第に増して來るから、之に重い税率を適用しても妨げない譯である、是れ社内留保額が拂込資本金額と同額に達する迄之を超過するものとを區分して税率を異にした所以である、但し社内留保額が拂込資本金額を超過するときと雖ども、其留保額が其事業年度利益金の二十分の一下の金額に就ては税率は百分の七・五とす、其理由とする所は其事業年度に於ける利益の程度が少いからである。

之を我國の實際に徴するに會社の拂込資本金額よりも其社内に留保する金額の多きものは十數會社を數ふるに過ぎぬ、戰時中に異常の利益を得たる紡績會社、海運會社、造船會社及び銀行の中に之を見るのである、其他の普通の會社に在りては社内留保額は拂込資本金額に及ばぬものである、從て留保所得税といふも殆ど百分の七・五の税率に依て課せらるゝことにならう。百分の七・五の税率といはゞ、正しく現行法に於ける株式會社、株式合資會社の所得税の税率と同じことである故に留保所得税は其運用の上からいふと株式會社株式合資會社の所得税を繼續するものと見てもよろしい。從て現行法に於ける合名會社合資會社の税率よりも輕減せられたるものと謂てもよい。蓋し現行法に於ては合名會社合資會社の所得税は累進税率適用せられ、二萬圓の所得に對して早

くも百分の八・五となり累進して三十萬圓に對する百分の十七半となつて居るからである、三十萬圓以上の所得を有する合名會社合資會社は現行法に於ては百分の十七半の超過累進税が課せられる、故に社内留保額も此割合にて税を負擔する譯である、然るに改正案に依れば社内留保額に對する税率は百分七・五に過ぎぬ、是れ實際に於て留保所得税が現行法よりも輕減せられるといふ所以である。併し乍らこは當を得たものでない、之よりして脱税の道が開けるからである。

現行法に於ては株式會社の所得税率は比例税率で最も低く、合名合資會社の所得税率は累進税率となり、個人所得税率は更に高き累進税率となつて居る、個人組織が廢せられて株式會社組織に變更せらるゝの風潮は之より起つたのである。畢竟合法的脱税の爲にするに外ならぬ。^{*}今や所得税の改正に際し法人の留保所得を税すること從來の株式會社所得税と相近きものありとすれば、此法案が法律となつて施行せらるゝに及ばず、個人組織を會社組織に改むること、今日と異なる所なからう。果して然らば合法的脱税は依然として行はるゝものと謂はねばならぬ。

合法的脱税を行ふものは、富豪に最も多からう、富豪は財産管理會社のやうなものを作り、之に自己の關係せる諸會社の株は勿論其他自己の有するあらゆる株を所有せしむることにするであらう、其財産管理會社は合名、合資、株式、如何なる會社の形を採てもよいが、他の會社の株を有することを主眼とする、其會社は配當金を受取るも、個人所得とならぬから個人所得の累進税を課せられない、其配當金は之を綜合して、財産管理會社の所得をなさんも、大部分は社内留保し只富豪の生活費に該當する位のものを配當するに止めるであらう、そこで社内留保する額

は百分の七・五の率を以て税せらるゝのみである、よし其社内留保額が年々増して拂込資本額を超過するとしても税率は百分の十五に過ぎぬ、然るに若し此の如き財産管理會社を通過せずして富豪が諸會社より直接に配當金を受取るにせば、其總額が百萬圓を超過するときは百分の三十の税率に依り、八百萬圓を超過するときは百分の五十の税率に依り、課せらるゝこととなる、彼と是とを比較せば税額の大小多少日を同じうして語ること出来ない、富豪たる者如何で合法的脱税會社を作らずに止めやうや。^{*}政府委員は之を以て例外に過ぎぬと辯ずるも、^{**}苟くも驚くべき巨額の脱税が出来て而も法律に觸れない以上、富豪は決して躊躇するものでない、現行法に於て脱税の爲に個人組織を株式組織に變更するの風潮を觀たものは改正案が法律となる曉、財産管理會社の勃興せんことを豫言するに躊躇すまい、是れ余輩が所得税改正案特別委員會に於て力爭したる所である。^{***}

此の如き脱税の遁げ路は、斷然之を塞がねばならぬ、然らざれば改正案の改正の骨子たる綜合課税主義も之が爲に行はれないことになるのみならず、富豪は多く遁れ、中産階級以下の財産管理會社を作り得ざる者却て重く税せらるゝの結果となり、所得税法全體を反社會政策的のものとするからである、是に於て衆議院に於ては留保所得に修正を加へ、社内留保額が拂込資本金額の半に達するに否とに依りて區別し其半に達せざるに百分の七・五を課し、其半を超過したるときに、其超過部分に對し百分の十五を課し、社内留保額が拂込資本金額を超過するときは其超過部分に對し百分の三十を課することとしたのである、之を改正案と比較すれば左の如くである。

* 小川郷太郎實問(前掲所得税改正案特別委員會議錄11頁以下)

** 松本局長答辭(同上 12頁)

*** 小川郷太郎實問(同上 13-16頁)

改正案

修正案

- | | | | |
|-----|-------------------------------------|-------|-------|
| (a) | 社内留保額が拂込資本金額の半に達する迄は…………… | 百分七・五 | 百分七・五 |
| (b) | 社内留保額が拂込資本金額の半を超過するときは其超過部分に對し…………… | 百分七・五 | 百分十五 |
| (c) | 社内留保額が拂込資本金額を超過するときは其超過部分に對し…………… | 百分十五 | 百分三十 |

修正案は此の如くして、社内留保額が拂込資本金額の半を超過し更に同額以上となれるときに改正案の税率を二倍としたのである、是で富豪の脱税は餘程防げらると思ふ、留保所得税の最も高い率は百分の三十であつて、正しく個人所得税に於ける百萬圓乃至二百萬圓の所得に對する税率である。二百萬圓以上の配當金を有する富豪は尙個人所得に綜合せられて税せらるゝよりも、財産管理會社に株を所有せしめて、留保所得税を拂ふ方が税の負擔輕くなるやうに見えないでもない、併し乍ら會社となれば、他の會社の株式を所有し財産の管理を主たる目的とするか否かに論なく、超過所得税をも亦課せられることを忘れてはならぬ、留保所得税と超過所得税と合併した税額が、配當金を個人所得に綜合して課せられる税額と相近づいて來れば、富豪の脱税は自然に止むべきである。^{*}

之を要するに、留保所得税を修正案の如く高め來れば、脱税の第一豫防線たることが出來ると思ふ、世の論者にして、所得税改正案を以て富豪に脱税の道を開き、非社會政策的なりとするものは、此修正案を吟味せざるものである。又世の論者にして、所得税修正案を以て會社の基礎を薄弱にするものとして攻撃するものは、富豪の脱税を防ぎ所得税をして社會政策的のものとなさんとする苦心の存する所を知らないものである。

三 留保所得税の遁脱と豫防

留保所得税の率が高くなると、又之を遁脱せんとする考が起つて来る、留保所得税は社内留保額が拂込資本額に比し多くなるに従て其税率を高くするといふ仕組となつて居るから、高率の適用を脱せんとするには、留保所得額を少くするか、拂込資本額を多くするか、何れかの道に出でねばならぬ。そこで法は當業者が遁げ路に出て来ることを豫想して之に備へねばならぬ。

1) 留保所得を減少すれば、一見會社の基礎を薄弱にするやうにも考へられる、實業家は多く此見地に立て所得税の改正案修正案を攻撃して居る、併し乍ら留保所得を減少する方法に依て一様に論ぜられぬ、留保所得を減少するには、各事業年度に於て所得并に其處分に手加減をすることもあらうし、從來の積立金を處分することもあらう、そこで二つの場合を別々に觀やう。

a 各事業年度に於て留保所得を多くせないやうにする方法は一にして足るまいが、會社の財産價格を安く見積りて可成利益の少きやうに貸借對照表を作るも一方法であり、利益の處分に就ていへば、無暗に原價償却を多くするも一方法であり、又配當金を多くするも一方法である。會社の財産價格を安く見積ることも、原價償却を多くすることも、皆會社の基礎を鞏固にする所以である、併し乍ら此の如き方法を繼續して行くときは、留保所得税を逃るゝこと頗る多くならうが、又同時に實際の財産額は非常に多くなり、著しく拂込資本額并に各種の留保金額を超過すること、ならう、此の如き財産状態となつた會社が一度解散すると留保所得税は永久に遁脱することが出来る、法は之を豫防せねばならぬ、是に於て清算所得税が出て来るのである、清算所得税は法人

か解散したる場合に於て其殘餘財産の價額が解散當時の拂込資本金額積立金及最後の事業年度に於ける留保所得の合計金額を超過したるとき、其超過金額を以て法人の清算所得として之に税するものである（改正案第十條）、而して其税率は百分の七・五で、留保所得税の初級の税率に同じことである、これで留保所得税の遁脱を防ぐことが出来る譯である。

b) 從來の積立金を處分するには、或は之を社員若くは株主に分配することもあらうし、或は之を増資に振り替へることもあらう、後の場合は留保所得減少と増資とを同時に行ふものである、後段に論ずる。積立金を分配する場合に就て考ふるに、其分配に相當する金額は二重税を課する虞がある、蓋し積立金を積立てずして直に配當するときは個人所得に綜合課税せられ、税は一度にて済むべきに、一旦會社に留保したが爲に留保所得税を課せられ、更に分配後個人所得に綜合課税せられるからである、又之と同時に他方に於ては會社の運用資本を減ずることとなり、會社經營の爲には歡ぶべきことでない、此場合に於て留保所得税を還せば二重税の批難を免れるけれども、それは會計法上の手續に於て手数であるから出来ない、そこで改正案は之を還す代りに、其會社が其後の各事業年度に於て社内に留保する積立金に對し、其減少額を填補するに至る迄留保所得税を免除するといふことにしたのである（改正案第九條第二號）、是で實際に於て二重税でないことになると共に他方に於ては一旦積立金を減少したるも再び積立金を増し舊狀に復することを奨励することになる、以て留保所得税反對論を緩和することが出来ることを謂はねばならぬ。

(2) 次に拂込資本を多くするには或は新株の拂込完済せないものあらは之に拂込をさすこともあら

うし、或は増資の計畫を立て、新株を募集し若くは、積立金を増資に振り替へることもあらう、留保所得税が増資の風潮を生ずるといふは即ち是である、新株の拂込を命するにせよ、増資の計畫を立つるにせよ、そが單に脱税の目的にのみ出づるとすれば、會社經營としては無謀の舉と謂はねばならぬことがある、資本金を多く要せざるに、漫に拂込や増資を執行するときは、一方に於て留保所得税を減することは出来やうけれども、他方に於ては、資本を遊ばし、それが爲に配當率を低うするやうになるからである、是が故に事業本位に會社を經營せんとする重役は、必ずしも脱税の目的の爲にのみ増資や拂込を執行せないのであらう、只會社の利益餘りに多く、配當率徒に高く、積立金も極めて多きものに於ては此限りでない、蓋し此の如き會社にありては、増資は常に留保所得税を輕うする方便たるのみならず、形式上高率の配當をなすことを避け以て世間體を装ふに便利であるからである、此の如き會社の増資に於ては積立金を増資に振り替へるの形式を取るゝことが最上策である、換言すれば舊株主に新株を割り宛て、會社が其積立金を以て株主に代りて拂込をなす方法である、斯くすれば、會社の運用資本は依然舊の如きも、積立金減じて拂込資本金を増すことゝなるが故に、一方に於て過大の配當率例へば六七割を緩和して適當の配當率例へば三四割となすことを得べきのみならず、他方に於て大に留保所得税を減することが出来る、併し此の如き會社が増資をなしたりとて、そが會社の基礎を危ふするといふが如き批難は出て來ないのである。

之を要するに留保所得税を遁脱せんが爲に積立金を減少し増資を計畫するが如きは自ら限度あ

りと謂はねばならぬ、積立金が拂込資本金額の半に達せざる會社にありては、此の如き考を起す餘地がない、此の如き考を起す會社は、積立金が多くして拂込資本金額の半を超過し更に進では拂込資本金額を超過するものでなければならぬ、所で我國の現狀に於ては積立金が拂込資本金額を超過し若くは其半を超過するものは其數多くない、殊に積立金の拂込資本額を超過するものに於てさうである。故に留保所得税を脱せんが爲にする増資は、案外廣汎に行はるゝものでない、又假令増資が行はれたとしても會社の基礎を危くし産業の發達を阻害するものと謂ふこと出來ぬ。

第二 超過所得税

一 超過所得課税の理由

超過所得税とは法人の正常所得 (normal income) に超過する金額に課する税である、法人の正常所得に超過する金額は之を超過所得といふ、改正案に於ては、法人の各事業年度の所得が同年度の資本金額に對し年百分の八の割合を以て算出したる金額を超過するときは其超過額を以て法人の超過所得として居る(第五條)。是が故に改正案は年八厘の利益を以て正常所得と見て居ると謂はねばならぬ。

一體資本を投じて事業を經營すれば、それに對して相當の收益なければならぬ、其相當の收益は所謂正常所得である、正常所得も擔税力を有すること論する迄もないが、正常所得を超過する所得即ち超過所得に至ては更に大なる擔税力ありといふことが出来る、超過所得は縱令悉く租税

として納めても尙正常所得は残るのであつて投下資本の普通に得べき収益には毫も觸れぬ譯である、況や超過所得を悉く徴收せざるに於ては、之を税すとも、會社は之を負擔する力を有し、少しも其事業を打ち壞はすやうのことがない。是に於て法人の超過所得税が起て來るのである。

法人の超過所得税は戰時利得税の生れ變つて來たものである、元來戰時利得税は戰時の所得が戦前の所得に超過したる場合に之を税するものである、其根柢には戰時利得が正常所得を超過して居るものであるといふ考が横つて居る、我戰時利得税に於ても平時所得に二割を加へたものを戰時所得より控除し之を戰時利得として居るけれども、開戦後に法人の成立する場合、平時に成立せる法人にして其所得絶無なるか若くは過少なる場合には資本に對する一定割合を以て正常所得と推定して居る、換言すれば、戰時の利得税に於ては資本に對する一定割合を以て正常収益とし、之に超過するものを戰時利得とするのである、そこに超過所得の思想が表はれて居る、戰時利得税は臨時税に過ぎないが、超過所得税は恒久税である。併じ其精神は相通じて居る。

余輩嘗て我戰時利得税を論じ左の如く述べたことがある。^{*}

戰時利得税は本來臨時税なるべきものなれども、諸國の立法中には之に恒久性を與へんとするものあり、米國の立法例の如し米國法に依れば資本に對する一定割合以上の所得に戰時利得税を課す、故に戰時利得税は寧ろ超過所得税の性質を帶ぶ、從て戦後にも之を繼續することを得べし、世界戦後の財政難を想ふときは此種の税の必要を感ずること更に切なるものあらん、果して然らば戰時利得税が超過所得税に進むは自然の趨勢なりと謂はざるべからずと、

又其論文を結んで、

戰時利得税法は戦争の終了と共に之を廢止することになり居れども、戦争終了するも戦争の影響已まず、假令戦争の影響已む

に至るも異常の利益を得るもの極て多からん、故に戦争の影響の續く限り戦時利得税の適用を延期し、戦争の影響已みたる後は戦時利得税を變じて正常利益超過税となし以て恒久税となすべきなり、余輩は外國の立法が戦後に於て此方面に向て發展せんことを期す、我國の租税立法者は此世運の進展を洞察し之に應じて税法の改造に努方せざるべからざるなり。

といつたが、果然戦時利得税の精神は亡びずして、超過所得税となつて表はれて來た。

超過所得税は、此の如く、由て來る所がある、突然と出て來たものでない、處が世人動もすれば超過所得税と留保所得税と並課せらるゝの故を以て二重税なりとして斥けるものがある、嘗ては戦時利得税と所得税とを並び課せられて二重税なることを訴へなかつたではないか、今や法人の戦時利得税が形をかへて法人の超過所得税となり、法人所得税が變じて留保所得税となつたに過ぎないのに、俄に二重税の批難をなすのは何事であるか、余輩は寧ろ難する者の意を解すること出來ないのである。

二 超過所得税の累進率

超過所得税は前述の如く正常所得に超過する所得に課するものである、正常所得に超過する所得は既に相當の擔税力を持て居る、正常所得に超過すること大なれば大なる程擔税力は更に大となる、そこで超過所得税に累進率を適用するの必要が起て來るのである。

改正案は超過所得税の累進階段を四に分ち、利廻八朱を超過する額に税率百分一、利廻一割を超過する額に税率百分の三、利廻二割を超過する額に税率百分の六、利廻三割を超過する額に税率百分の十を課することにしてある。法人の戦時利得税の百分の二十であつたに比すれば非常に寛である、謂はねばならぬ、加之超過所得税の率が低ければ、留保所得税の率の低いのと相關聯し

て、個人組織を變更して會社組織となし以て脱税を圖らうとするものが出て来る、故に超過所得税の率も相當に引上げねばならぬ、是れ衆議院に於て修正の行はれた所以である。

今改正案と修正案とを比較するに、事業年度内各月末平均純資産金額に對し其期純益金額が年八朱を超過する場合に其超過部分に對して課すべき累進税率は左の如くである。

超過所得額	改正案	修正案
(イ) 年八朱を超へ一割以下の金額	百分の一	百分の二
(ロ) 年一割を超へ二割以下の金額	百分の三	百分の四
(ハ) 年二割を超へ三割以下の金額	百分の六	百分の八
(ニ) 年三割を越ゆる金額	百分の十	百分の十五

以て修正案が改正案よりも非常に進んで居ることを知るべきである。

第三項 個人所得税の改正

改正案に依ると、個人所得税は配當金賞與金を他の個人所得に綜合して課税することゝなつた此綜合課税の正當なることは既に論じた如くである、余は今茲に個人所得税の此外の改正を吟味して見たいと思ふが、そは殆ど皆個人所得税を輕減することに歸して居る、其一は勤勞所得の輕課の改正であり、其二は扶養費特別控除であり、其三は免稅點の改正であり、其四は累進税率の改正である、是等の改正に就ては、根本的の反對論は少かつた、故に余輩は茲に極めて簡單に論じて見やう。

一 勤勞所得輕課

現行法に於ては俸給々料手當及歳費等に就ては其收入豫算年額より一割を控除したるものに課税して居る、年金恩給金退隱料賞與金等は同様に取扱つて居らぬ、併し乍ら恩給金退隱料は俸給の延長と見るべきものなれば俸給と別の取扱ひをなすは宜しくない、年金も年々歳々入り來るものなれば所得の一部を形くるものと謂ふことが出来る、賞與金は法人に對する源泉課税を廢したる當然の結果個人所得に綜合せられねばならぬものである。そこで改正案は是等を俸給々料手當歳費と同様に取扱ふことにした。而して是等の勤勞所得に對して大に控除額を増した、即ち次の如くである。

第三種所得總額六千圓迄は……………十分二控除

第三種所得總額六千圓以上一萬二千圓迄……………十分一控除

第三種所得總額一萬二千圓以上……………無控除

そこで所得總額六千圓以上一萬二千圓以下のものは從來と同じ控除を受けるが、所得總額六千圓以下のものは從來よりも控除の割合を倍加した、所得總額一萬二千圓以上を得る者に至ては全然控除せない、蓋し月千圓以上の所得ある者は生活に充分の餘裕があるから控除の必要なしと見たのであらう、そこで勤勞所得の輕減に關して所得總額の大小に依て三の階級を付し小なるに従て輕減の度を多くすることになつた、社會政策的色彩が濃厚になつたと評せねばならぬ*。

二 扶養費特別控除

現行法に於ては小所得者に對して一般的控除がある、即ち所得額が七百圓以下なるときは百五十圓を、千圓以下なるときは百圓を其所得より控除することになつて居る（第四條の五）が、其外に

於て個人的事情を特別に斟酌する所はない、處が納税者が幼者老若又は不具癱疾者等扶養すべき者を多く有するときは著しく擔税力を減殺することになる、殊に小所得者に於て然りとする、此の如き扶養すべき者の多くあるのと無いのとを同一に視て税するは負擔の均衡を得る所以でない、そこで改正案は納税者が幼者老若又は不具癱疾者を有するときは其申請に依り其人の所得より扶養費として特別に控除することとした、其控除の割合は左の如くである。

所得金額千圓以下なるときは、被扶養者一人に付き百圓

所得金額二千圓以下なるときは、被扶養者一人に付き七十圓

所得金額三千圓以下なるときは、被扶養者一人に付き五十圓

此所得が勤勞所得より成り立つときは前述の控除をなしたるものを標準とす、勤勞所得の控除をなして尙三千圓以上の所得ある者は假令幼者老若不具癱疾者ありと雖ども其扶養に困難することなからうと見て、之に斟酌を加へないのである、三千圓以下の所得者に斟酌を加へるとし、所得總額の大小に依て之を三段に分ち所得の減するに從て其控除歩合を増したのである、是れ亦小所得者の負擔を軽減せんとするもので社會政策的色彩を濃くしたるものと評せねばならぬ。^{*}

三 免稅點の改正

免稅點は現行法に於ては五百圓である、現行法は大正六年の改正にかゝつたものであるが、戦前の法律は大正二年の改正で、四百圓であつた、改正案は之を六百圓に上げせんとするのである、處が生活費の昂騰したるのを見れば今日は戦前の三倍にも達して居る、本年四月以降恐慌の襲來

で呉服等多少物價の低落したものではないが、多くはまださうでない、思ふに他の物價は低落しても、絶對に生活に必要な物の價は割合に動くまい、戦前に復するが如きは思ひも寄らぬことである、若し今日の生活費を戦前の生活費に比し三倍とせば免稅點も三倍に上げせなければならぬ、之に反し二倍とせば免稅點も二倍とせねばならぬ、是が故に免稅點は少くも八百圓以上千二百圓位に上げすべきである、改正案が其處迄、思ひ切て上げせなかつたのは一方に收入の減少を恐れたのに因らうが、又他方には、免稅點と控除との關係を改めたのにも因らう。

免稅點と控除との關係に就ていへば、現行法に於ては五百圓の所得を有する者あらば、勤勞所得の一割控除小所得の百五十圓控除を爲し殘額三百圓に達するも尙之を免稅せないのである、之に反して改正案に於ては勤勞所得に一割乃至二割の控除を爲し更に幼者老者不具者癱疾者の扶養費に對し控除を爲し其殘額六百圓未滿となるときは所得税を全免することとしたのである、是が故に控除せない前の所得からいへば、千圓以上の所得者も免稅せらるゝことあるのである、例へば年千二百圓の俸給を得る官吏が六十歳以上の両親と十八歳以下の小兒四人を有するときは、免稅となる、蓋し俸給の二割二百四十圓と被扶養者六人に付四百二十圓とを控除すれば所得殘額は五百四十圓となるからである。

以上論ずる所に依て之を觀れば免稅點六百圓といふも、現行法に於ける免稅點五百圓とは餘程徑庭があるといはねばならぬ、改正案は免稅點に就て理想に達せないけれども、現行法より大に進んで居ることは争へない、是れ亦改正案が社會政策的色彩を帶ぶる所であるといふことが出来る。

四 累進率の改正

個人所得税の累進税率は現行法に於ては千圓以下の金額に對する千分の三十に初まり、二十萬圓を超ゆる金額に對する千分の三百に至て止んで居る、其間階段を刻むこと十四である、其最初の率が千分の三十といふは驚くべき高い率であり、之を改正案の免稅點六百圓に適用すれば、十八圓の税となる、税を免れば則ち已む、苟も税を拂へば其初級が十八圓となるのでは免稅點の下に在る者の調和が取れぬ、若し初級の稅額を二三圓にすることを得ば免稅者との調和が取れやうと思ふ、故に累進税率は千分四又は五位より初て然るべきである、改正案は百分の一より初めることゝして居る、理想とはいひ得ざれども現行法より大に進歩して居るといはねばならぬ。

累進率の最高點は現行法に於ては二十萬圓を越ゆる額に對する千分の三百であるが、今日の經濟社會に於ては所得額は大に増し數百萬圓數千萬圓に上るもの少しとせない、故に其最高點は大に上げなければならない、そこで改正案は八百萬圓以上に對する百分五十を以て止めることとした、百分の五十といへば所得の半分を奪ひ去る様にも聞こえる、そこで人或は國稅としての所得稅に百分の五十を取り、地方稅としての所得稅附加稅に約本稅に近きものを取ると、大金持は殆ど所得を奪はることになるとて批難するものが出來た、併し乍ら百分の五十といふも超過累進なれば實際は百分の五十とならぬ、千萬圓の所得に就ていへば百分の三九・八に過ぎぬ、又附加稅とても國稅と同額に達するものは無い。之を實際に徴するも所得稅一圓に對し附加稅は平均四十五錢位になつて居る、縣に依て最も高きものは六十錢に上るものもあるが、それは稀である、假に

て来る、政府委員が改正案を辯護して説明して居る所を見るに次の如き趣旨らしい。

現行法に於ける累進税率の最上級は二十万圓を超える金額に對する百分の三十であるけれども、百分の三十は百万圓を超える金額に對するものとせねばならぬ、即ち上の方に於て現行税率を軽くせねばならぬ、又下の方に於ては其負擔を輕ふするが爲めに税率を軽くせねばならぬ、上と下とに於て現行法よりも税率を低くするとの間に於て其勾配所謂傾斜線が急になる、此傾斜線を緩くせねばならぬ、其爲めに五千圓から二万圓に至る邊に於て改正案が現行法より重くなつたのである、それより上と下とは現行法よりも輕くなつて来るといふやうなことも起つた、今の地位からいへば、現行税率が惡いといふ事に歸着する、其税率を改正し其勾配を安排するに當り、斯ういふ現象が起るのは止むを得ない。

といふのである、併し乍ら傾斜線の急なるを直すに、必ずしも中産階級の邊を高くするに及ばない、中産階級の邊をも低くして尙上下の傾斜線を緩くすること出来る、そこで衆議院に於ては個人所得税の累進税率を修正し貳千圓を超えるものより五萬圓を超えるもの迄の間に於て改正案よりも税率を低くし、次に七萬圓を超えるの一階段を設けた、是に於て修正案に依る累進税率は現行法よりも皆安くなつた、只貳百萬圓以上の所得に於て税率が高くなつたといひ得るのみである。今累進税率に就て、現行法と改正案と修正案とを比較して見ると左の如くである。

所得額 區分	税 率			最高所得額に對する			同上の制 (所 得)		
	現行法 百分の	改正案 百分の	修正案 百分の	現行法 税額	改正案 税額	修正案 税額	現行法 百圓ニ付	改正案 百圓ニ付	修正案 百圓ニ付
八百圓以下の金額	三	一	一	二・四	八	八	二・六	一・〇	一・〇
八百圓を超える金額	三	一・五	一・五	二・四	二	二	二・五	一・一	一・一
千圓を超える金額	三	二	二	三・〇	三	三	三・三	一・四	一・四

百萬圓を超ゆる金額に就ては改正案も修正案も百萬圓迄毎に遞次百分の三を加へ改正案は百分の五十に至て止み、修正案は百分の四十に至て止むとなつて居る。

右の表に依て之を見るも修正案は最も進歩して居ると謂はねばならぬ。

結 論

以上論する所に依て之を觀ると、所得税法改正案は現行法に比して餘程進歩して居ると謂ふことが出来る、配當金賞與金に就て源泉課税主義を廢して、綜合課税主義を採つたのは其一である、勤勞所得輕減の程度を進めたるは其二である、扶養費特別控除の制を新設したるは其三である、免税點を高めたるは其四である、個人所得の累進稅率を改正したるは其五である、法人所得税を改造して留保所得税、清算所得税、超過所得税となしたるは其六である、是等改正の精神を約言すれば、負擔の均衡を圖り兼て我國所得税の反社會政策的傾向を轉廻して社會政策的に立て直さんとするものと謂ふことが出来る。併し乍ら所得税改正案も亦決して缺點なかつたのではない、留保所得税の率を輕くして富豪をして脱税を容易ならしめたるが如き其一であり、超過所得を税すること十分でなかつた如き其二であり、個人所得税に就き中産階級に對する累進稅率輕からざるが如き其三である、衆議院に於ては之を修正した。故に衆議院の修正案は改正案よりも更に一步を進めたといふことが出来る、所得税法改正案に反對するものも修正案の内容を詳にするときは反對の理由を失ふもの少くあるまい、所得税改正案を以て産業に打撃を與ふものとして難するが

如き、反社會政策的のものとして斥けんとするが如き、見當違の議論と謂はねばならぬ。

此くいふもの、余輩は所得稅改正案修正案を以て理想的であるとするのでない、余輩は所得稅改正案が配當金賞與金に關し源泉課稅主義を廢して綜合課稅主義を採つたに拘らず、公債社債銀行定期預金の利子に關して源泉課稅主義を固守するのを遺憾とするものである、こは論理の上よりいふて不徹底なること疑ないが、實際の上より見ると、配當金賞與金の所得は現今我國の經濟界に於ける所得の大部分を形くつて居るのであるから之に綜合課稅主義を適用したる以上は所得の大部分を捕へたものと見ねばならぬ、綜合課稅主義の成功といふより外ない、又公債社債銀行定期預金の利子も個人所得にこそ綜合課稅せざれば法人所得には綜合課稅することになつた（但し國債の利子は除く）のであるから、是れ亦綜合課稅主義に向て半歩を進めたものと謂ふことが出来る。

之を要するに今回の所得稅改正案は近來にない大改正である、從來所得稅の中に存した不公平を取り除き、反社會政策的傾向を社會政策的傾向に轉廻するものと評すべきである、そが未だ完璧でないといひて反對すべきものでない、余輩は此改正案修正案を成立せしめて、所得稅法改善の一大飛躍をなし、他日更に機を得て其理想に合せざるものを改正するの道を取りたいと思ふ。